

Repercusiones del fuero de atracción concursal en el procedimiento tributario

Por Pablo Della Picca

Publicado en Eldial.com en su Suplemento de Derecho Empresarial del día 26 de octubre de 2011.

Introducción

Es propósito del presente trabajo examinar las repercusiones que produce la apertura del concurso preventivo del contribuyente respecto de la labor recaudatoria de la administración tributaria, fundamentalmente en lo concerniente al procedimiento de determinación de oficio y/o instrucción de sumario, el eventual procedimiento ante el Tribunal Fiscal de la Nación y, en su caso, su continuación en el seno de la Cámara Nacional de Apelaciones en lo Contenciosoadministrativo Federal.

Vale aclarar que si bien son variados los tópicos que entran en pugna cuando se conjuga la aplicación de las reglas y principios de las leyes que regulan el proceso concursal y falencial –ley 24522– y la que normativiza el procedimiento tributario –ley 11683–, nos limitaremos en esta ocasión al tratamiento de uno sólo de ellos, al que podríamos conceptualizar como uno de los primeros que se presentan en el plano fáctico, esto es, el fuero de atracción.

El fuero de atracción en la ley 24522

El fuero de atracción –que como se sabe es uno de los componentes que identifica a los juicios universales– se halla consagrado en los artículos 21 y 132 de la ley 24522¹.

En lo que particularmente al concurso preventivo se refiere, la resolución judicial que ordena su apertura (art. 14) suspende la tramitación de los juicios de contenido patrimonial contra el concursado, por causa o título anterior a su presentación (art. 11), radicándose los mismos en el juzgado donde aquél tiene lugar. A su vez, impide la deducción de nuevas acciones con fundamento en tales causas o títulos.

Una primera lectura del precepto –parcialmente– enunciado podría conducir al lector a no advertir la complejidad de su contenido; sin embargo ello no es así. Veamos ordenadamente qué contiene cada enunciado:

En primer lugar la norma menciona que lo que se suspende con la apertura del concurso son *juicios*. En función de ello la doctrina ha debatido si dicho concepto debe ser interpretado en un sentido amplio –lo que abarcaría a los procedimientos que se ventilan en los tribunales que no forman parte del Poder Judicial, e incluso en la propia administración activa–, o en sentido estricto, limitado sólo a las causas que se desarrollan en los juzgados y tribunales que forman parte de aquel poder del Estado.

Pocos adherentes tiene la primera tesis enunciada². Afirman que entre los requisitos que la ley impone a quienes requieren la apertura de su concurso se halla el de “...agregar el detalle de los procesos judiciales o administrativos de carácter patrimonial en trámite...” (art. 11, inc. 5º in fine), y que la propia Corte Suprema de Justicia afirmó que: “no se advierte motivo valedero para excluir del fuero de atracción a las contiendas tramitadas ante tribunales ajenos al Poder Judicial, toda vez que deben considerarse comprendidas en el concepto amplio de juicio”;

¹ En rigor técnico, la regulación del fuero de atracción en el proceso concursal difiere del correspondiente al de quiebra: en éste no se encuentra prevista de manera explícita la opción del actor de verificar su crédito o continuar el proceso de conocimiento.

² Entre otros, Quintana Ferreyra, Francisco - “Concursos” Astrea, Buenos Aires 1985, Tomo 1, pág. 275.

puntualmente se trataba de un procedimiento ante el Tribunal de Arbitraje General de la Bolsa de Comercio de Buenos Aires³.

Por el contrario, es mayor el número de autores que entienden lo inverso⁴.

En un enjundioso trabajo elaborado por Licht⁵, se explica que, dada la “autotutela administrativa” que caracteriza al derecho administrativo, la actividad administrativa realiza una labor que, en cierta medida, se asemeja a la que ordinariamente lleva a cabo un juez: interpreta los alcances de la norma y realiza una declaración sobre el derecho aplicable. No obstante ello, dada la naturaleza jurisdiccional que, por desconocimiento, se le suele atribuir al pronunciamiento de los órganos de la administración, se concibe al acto administrativo como un acto de naturaleza jurisdiccional. Afirma pues el autor que la presentación en concurso no tiene entidad suficiente para suspender el procedimiento administrativo determinativo de la obligación tributaria; máxime teniendo presente la imposibilidad que tiene la administración tributaria de instar el reconocimiento de una deuda que no resulte de un procedimiento administrativo previo. Idéntico resultado se llegaría de haber el concursado apelado la determinación de oficio ante el Tribunal Fiscal de la Nación, puesto que, en tal hipótesis, se vería impedida la AFIP de librar boleta de deuda. Asimismo, en relación a las multas, señala el autor en comentario que las mismas no son susceptibles de ser ejecutadas hasta tanto exista pronunciamiento judicial que confirme su aplicación, o la situación resulte consolidada por la falta de impugnación (conf. art. 51 LPT).

En segundo término, siguiendo la lectura del precepto bajo examen, observamos que los juicios que se suspenden son aquellos de *contenido patrimonial*.

No ofrece mayores dudas esta máxima, basta con afirmar que son aquellas causas que posean vinculación con los bienes del concursado de contenido económico; lo que excluye del concepto las de naturaleza penal, de familia, etc.

Los juicios deben ser de *causa o título anterior a la presentación* por parte del concursado. Esto quiere decir que todas los créditos de causa o título ulterior a dicho momento son “postconcursoales”, quedando fuera de los alcances del fuero de atracción; ello sin perjuicio de la eventual declaración de quiebra del deudor (conf. art. 202 y conc.)⁶.

Ahora bien, continuando con la lectura del artículo 21 de la ley concursal, tomamos nota de que el actor tiene la opción de verificar su crédito en el proceso universal (art. 32) o de continuar con el desarrollo del proceso de conocimiento en trámite.

A partir de este enunciado surgen nuevas explicaciones que agregar.

Siendo que la norma se refiere al *actor*, se han alzado voces que sostienen que, dada la naturaleza del procedimiento tributario, el mismo quedaría excluido del fuero de atracción. Veamos. En el común de los juicios de contenido patrimonial el actor coincide siempre con el sujeto activo de la relación jurídica, esto es, el acreedor. En los procesos de naturaleza civil, comercial o laboral, entre otros, el acreedor que demanda al deudor, que luego cae en estado de cesación de pagos y en consecuencia se inicia su proceso concursal, reviste siempre el carácter de sujeto activo –actor–; en cambio, en el procedimiento tributario el fisco es el actor en el procedimiento administrativo de determinación de oficio –sujeto activo de la relación jurídico-tributaria–, pero de ser apelada la misma al Tribunal Fiscal por el deudor, éste pasa a

³ CSJN – “Francisco Guillermo Minieri y Otros v. S.A. The River Plate Supply CC”, 27/12/1978.

⁴ Melzi, Flavia y Damsky Barbosa, María Coral – “Régimen Tributario de los Concursos y las Quiebras”, La Ley, Buenos Aires 2003, pág. 189. Richard, Efraín H. – “En torno a la concursabilidad en la nueva ley de concursos – Fuero de atracción-, suspensión de acciones de contenido patrimonial y verificación de créditos”, Revista de Derecho Privado y Comunitario – Concursos y Quiebras, Rubinzal-Culzoni, Buenos Aires 1996, pág. 68; entre otros.

⁵ Licht, Miguel N. – “Fallo sobre preeminencia de la ley 11.683 frente a lo dispuesto por la ley 24.522: respuesta a duros cuestionamientos al respecto”, PET N° 468.

⁶ La identificación del crédito tributario como “preconcursoal” o “postconcursoal” es objeto de un arduo debate en la doctrina y la jurisprudencia, polémica que despierta pasiones de uno y otro lado.

ser el sujeto activo en el procedimiento que se inicia en dicho órgano, mientras que el fisco pasa a ser el sujeto pasivo.

Como se adelantó, esta circunstancia ha dado fundamento a la tesis que propugna la inoperatividad del fuero de atracción respecto de este tipo de procedimientos, por cuanto el actor sería el propio sujeto concursado.

No obstante, se ha indicado que la excepción estaría dada en el caso de que el Tribunal Fiscal revocara la determinación de oficio y se llegara a la órbita del Poder Judicial por impulso de la administración; aquí sí se trataría de un juicio contra en concursado, y conforme a la ley concursal debiera radicarse ante el juez del concurso⁷.

Más abajo tendremos ocasión de indagar acerca de qué interpretación ha construido la jurisprudencia al respecto.

Por nuestra parte, no podemos dejar de rechazar la argumentación en comentario, por la simple razón de que más allá de las vicisitudes que se pueden presentar en la faz procedimental, en la relación jurídico-tributaria que vincula a la AFIP con los contribuyentes o responsables, aquél es el sujeto activo y éstos el sujeto pasivo. Decimos que el contribuyente es el sujeto pasivo, el obligado al cumplir los deberes formales y materiales por ser el realizador del hecho imponible enunciado en la norma del tributo. Ello no quita que, en algunos casos, el fisco revista el carácter de sujeto pasivo y el contribuyente el de sujeto activo; tal sería el supuesto del procedimiento de repetición de impuestos, donde el escenario es opuesto al descripto.

Por otro lado, no todos los procesos que vinculen al acreedor con el deudor concursado permitirán ejercitar la opción al primero, sino únicamente los *procesos de conocimiento*.

A las claras el legislador ha incluido a aquellos litigios en los que la causa de la obligación forma parte de la contienda, lo que, a la postre, excluiría a los juicios ejecutivos, entre los cuales se halla el juicio de ejecución fiscal. En éstos el acreedor –administración fiscal– debe necesariamente verificar el crédito invocado⁸.

Por último, de optar el actor por continuar con la tramitación del juicio de contenido patrimonial, y de conocimiento, lo hará ante el tribunal de su radicación originaria, en el cual el síndico concursal será parte necesaria⁹, y la sentencia que allí recaiga valdrá como “título verificadorio” en el concurso.

Esto es así a partir de la sanción de la ley 26086¹⁰; previo a ello la tramitación del proceso continuaba ante el juez que entendía en el concurso del deudor y la sentencia valía como “pronunciamiento verificadorio” en el concurso¹¹.

⁷ Ferro, Lautaro – “Prescripción concursal versus tributaria”, PET N° 397.

⁸ La verificación del crédito fiscal a partir de la presentación de la boleta de deuda es otro de los asuntos que a diario da lugar a sentencias contradictorias, fundamentalmente en las distintas salas de la Cámara Nacional en lo Comercial de la Capital Federal.

⁹ En relación a la calidad de “parte necesaria” de la sindicatura concursal en los juicios continuados ante el juez natural, Cámara –con tono crítico– señala que no es más que una poco feliz trasposición de términos análogos previstos respecto de la intervención del Ministerio Público o del ministerio pupilar; éstos también –señala– son “parte necesaria” ya que su intervención es recaudo de validez de la sentencia que se dicte (Cámara, Héctor – “El Concurso preventivo y la Quiebra”, Lexis Nexis, Buenos Aires 2007, pág. 582).

¹⁰ Boletín Oficial del 11/04/2006

¹¹ La ley 26086 introdujo varias reformas en el régimen concursal y falencial. Además del mecanismo de atracción concursal fue objeto de cambios el sistema de prescripción. En tal sentido, el artículo 56 dispone actualmente que si el título verificadorio fuera una sentencia de juicio tramitado ante un tribunal distinto al del concurso, el pedido de verificación no se considerará tardío si se dedujere dentro de los seis meses de haber quedado firme la sentencia.

A partir de esto es legítimo preguntarse: ¿cuál ha sido el motivo que llevó a sustituir la legislación concursal en estos aspectos? Y la respuesta surge del Mensaje de elevación que cursó Poder Ejecutivo el 12 de diciembre de 2003; el mismo contiene los siguientes argumentos: i) la necesidad de aliviar la sobrecarga de la Justicia Nacional en lo Comercial de la Capital Federal; ii) posibilitar a los

Repasando un poco la historia

Hemos visto que el fuero de atracción que actualmente nos rige encuentra consagración legislativa en los artículos 21 y 132 de la ley 24522¹², con la modificación introducida en el año 2006, recientemente explicada. Sin embargo, dado que se trata de un componente propio de los procesos universales, su regulación ha estado presente desde los inicios de la legislación especial sobre la materia.

En un primer momento lo reguló el Código de Comercio¹³ en su artículo 1387; luego la ley 4156¹⁴ en el artículo 58; posteriormente la ley 11719¹⁵, artículo 21; y previo a la sanción de la ley 24522 lo hizo la ley 19551¹⁶ en su artículo 22.

Lo expuesto nos lleva a afirmar que, a lo largo de estos años, las controversias que se suscitan al activar el fuero de atracción respecto de los procedimientos en los cuales la administración fiscal lleva a cabo su misión recaudatoria, siempre estuvieron presentes.

Bajo esta premisa, en la siguiente sección nos referiremos a algunos precedentes de nuestro máximo tribunal, centrándonos para ello en las resoluciones que, a nuestro juicio, mayores aportes han efectuado a la materia.

Análisis jurisprudencial

En el año 1932 –año en que regía la ley nacional 4156–, habiendo iniciado el fisco nacional un juicio de apremio contra una compañía ante el Juzgado Federal de la Capital, llegada la instancia procesal oportuna el magistrado ordenó el remate de ciertas mercaderías que se encontraban en un local que, inesperadamente, fue clausurado por un juez con competencia comercial de la Capital. Ante tal circunstancia el juez del remate libró oficio al otro magistrado requiriéndole la entrega inmediata de los efectos embargados, respondiéndole éste que ello no correspondía toda vez que en su juzgado tramitaba la quiebra del sujeto ejecutado. Si bien el juez federal logró obtener las mercaderías con el auxilio de la fuerza policial, la causa llegó a instancias de la Corte Suprema de Justicia, la que sentenció que la declaración de quiebra atrae al juzgado de la misma todas las acciones judiciales contra el fallido en relación a sus bienes; en tal aspecto, debían ser resueltos por dicho juzgado todos los pleitos civiles y

acreedores del interior de país a continuar sus procesos ante los jueces naturales con la consiguiente disminución de costos; iii) la innecesariedad de incrementar el gasto del Estado en la creación de nuevos juzgados o secretarías en la Capital Federal, y iv) la especialidad que caracteriza al juez originario.

Cabe mencionar que tales propósitos no fueron receptados con beneplácito por toda la doctrina. Vítolo lamentó la reforma toda vez que, en lugar de traer tranquilidad y celeridad para favorecer el éxito de las reestructuraciones de deudas, se incorporaron normas que –a su entender– afectan el desenvolvimiento del mercado. Afirma que con la sanción de la ley 26086 si bien los tribunales comerciales se ven aliviados, los síndicos, al tener el deber de ser parte necesaria en todos los procesos, deben soportar una enorme carga de trabajo y responsabilidad funcional prácticamente incumplible. Remarca que se le ha quitado poder al juez concursal –al no poder revisar ni reconsiderar el contenido de la sentencia del juez natural de la causa–, como la posibilidad de discutir o atacar la validez del crédito al resto de los acreedores. Por último advierte que tanto el deudor que reestructure su deuda como cualquier tercero que pudiera rescatar la empresa quedarán siempre expuestos a la aparición de nuevos pasivos preconcursales derivados de juicios pendientes; lo que a la postre deriva en un estado de incertidumbre. (Vítolo, Daniel R. – “Fantasía y realidad en la reforma de la ley 26086 a la Ley de Quiebras”, Adla LXVI-B pág. 2360).

¹² Boletín Oficial del 09/08/1995

¹³ Ley 2637 de 1889 (Registro Nacional 1889, tomo II, pág. 795).

¹⁴ Registro Nacional 1902, tomo III, pág. 784.

¹⁵ Boletín Oficial del 30/09/1933

¹⁶ Boletín Oficial del 08/05/1972

comerciales contra el quebrado, aún los que se encontraran en estado de ejecución de sentencia, incluyendo los radicados en el fuero federal¹⁷.

En materia de conflictos de competencia, particularmente respecto de juicios de ejecución fiscal, la Corte Suprema en nuestros días tiene dicho que, toda vez que este tipo de procesos no se encuentra comprendido entre las excepciones del artículo 21 de la ley 24522, resulta competente el juzgado del concurso y no el de la ejecución¹⁸.

Cabe destacar que, empero, poco tiempo antes, en una causa que guardó cierta semejanza, la Corte afirmó que el expediente debía permanecer en el juzgado contenciosoadministrativo y tributario habida cuenta de que la ejecución había obtenido sentencia firme, ello sin perjuicio de ocurrir a verificar el crédito fiscal en cuestión¹⁹.

Pues bien, respecto al tema en examen entre 1932 y 2010 la Corte Suprema se ha pronunciado en una gran cantidad de casos. A pesar de que no haremos referencia a la totalidad de sentencias, veremos que los planteos que se han ido presentando no se limitan a conflictos de competencia en juicios de ejecución fiscal, sino que, además de ello, la temática abarca otras hipótesis de verdadera importancia práctica.

Encontrándose vigente la ley 19551 se presentó un conflicto de negativo de competencia entre la Cámara Nacional en lo Contenciosoadministrativo y un juzgado con competencia civil y comercial de Mercedes donde tramitaba la quiebra del deudor; llegado el caso a instancia del máximo tribunal, sostuvo que para el cuestionamiento de una determinación de oficio la ley previó de manera específica un procedimiento y un órgano de decisión, como así también la posibilidad de apelar ante tribunales del Poder Judicial. En razón de ello declaró la incompetencia del juzgado civil y comercial²⁰.

Posteriormente el tribunal tuvo ocasión de entender en una causa en la que el fisco nacional se había presentado a verificar su crédito y la Cámara de Apelaciones de Trenque Lauquen, revocando la resolución del a quo, la rechazó en el entendimiento de que la determinación del tributo era insuficiente para justificar el crédito pretendido. Con expresa referencia a la doctrina sentada en el precedente “Hilandería Lujan”, la Corte dejó sin efecto la sentencia recurrida, puesto que lo resuelto, al atribuir al fuero concursal facultades de revisión de la validez intrínseca del título, importó prescindir inmotivadamente de la regulación procesal específica²¹.

A los pocos días nuevamente la Corte Suprema se expidió en una causa en la que se debatía la concordancia entre la ley falencial y la ley de procedimientos tributarios. La Cámara de Apelaciones en lo Civil y Comercial de Mar del Plata, al confirmar el pronunciamiento apelado, había rechazado la verificación del crédito en concepto de multa impuesta por la DGI. Para así resolver entendió que la ley 19551 suspendía los trámites de los juicios de contenido patrimonial entablados contra el concursado, resultando en consecuencia inadmisibles que el fisco pretendiera insinuarse en el pasivo concursal en función de resoluciones dictadas en violación a dicha máxima. Yendo aún más lejos, afirmó que las normas específicas de la ley de concursos debían prevalecer sobre las de orden impositivo.

¹⁷ CSJN – “Señores Villegas y Compañía (su quiebra)”, 21/09/1932. La directriz expuesta por la Corte fue reiterada en los autos “Sociedad Di Tella Ltda c/ Enrique Álvarez s/cobro de pesos” (23/12/1935); “Sofía Cabral de Villanueva v. Seguí y Cía” (12/06/1939); “SRL Astillero y Varadero Sanchez v. SRL Arenera Estados Unidos” (31/08/1966); “SA Cía Continental de Exportación e Importación v. Solaberrieta y Mordasini” (09/12/1975); y naturalmente en la actualidad, por ejemplo en los autos “New Press Grupo Impresor” de la Cámara Nacional en lo Comercial, Sala D, del 20/04/2010.

¹⁸ CSJN – “Gobierno de la Ciudad de Buenos Aires c/Air Michel Vilcinkas Asociados SA”, 31/08/2010.

¹⁹ CSJN – “Gobierno de la Ciudad de Buenos Aires c/Asociación Francesa Filantrópica y de Beneficiencia”, 08/04/2008. Los Dres. Lorenzetti, Highton de Nolasco y Petracchi votaron en disidencia, sosteniendo que resultaba competente el juzgado donde tramitaba el concurso preventivo.

²⁰ CSJN – “Hilandería Lujan SA”, 30/09/1986.

²¹ CSJN – “Casa Marroquín SRL s/ concurso preventivo”, 31/03/1987.

El tribunal cimero dejó sin efecto la sentencia referida. Para ello, en primer término, negó la existencia de conflicto normativo; luego, citando los precedentes “Hilandería Lujan” y “Casa Marroquín”, aseveró que la decisión apelada había significado el ejercicio de facultades de revisión de la validez intrínseca del título, apartándose inmotivadamente de los principios contenidos en la legislación específica (ley 19551). En tal aspecto, puso de resalto que lo preceptuado por esta última norma debía ser entendido con el alcance de impedir que se realicen procesos de ejecución fuera del concurso, pero no el de vedar al organismo determinar la obligación tributaria ni las sanciones vinculadas con ellas²².

Una vez vigente la ley 24522 la necesidad de que el alto tribunal pusiera fin a los conflictos que se originaran a raíz de la operatividad del fuero de atracción respecto a los procedimientos de determinación de oficio, no se hizo esperar.

En un conflicto positivo de competencia –en el que un juzgado nacional en lo comercial había requerido al Tribunal Fiscal la remisión de las actuaciones, negándose éste con fundamento en que la ley 11683 preveía un trámite específico, un órgano determinado de decisión y la posibilidad de apelar a los tribunales del Poder Judicial–, el máximo tribunal interpretó que, toda vez que el fisco había iniciado los trámites para la verificación del crédito, al tiempo que la concursada había apelado la resolución determinativa de oficio, no podía admitirse la existencia de dos procedimientos judiciales con el mismo objeto, esto es, tendientes a revisar la existencia y alcance del crédito, ya que ello importaría limitar la facultad jurisdiccional de los jueces, afectando el principio de defensa en juicio y debido proceso, e incluso abriendo la posibilidad de alterar la cosa juzgada y generando el peligro de dictarse decisiones contradictorias. Como consecuencia de ello, y ante el interrogante de qué tribunal debía entender en la litis, se resolvió que las actuaciones resultaban alcanzadas por el fuero de atracción, debiendo incorporarse las actuaciones al procedimiento de verificación, una vez cumplido el procedimiento administrativo en curso ante el tribunal administrativo. Cuadra señalar que en el presente decisorio se destacó que si bien el legislador estableció en la ley 11683 un trámite específico y órganos competentes para entender en el procedimiento tributario, también la ley 24522 fijó procedimientos específicos y obligatorios para la totalidad de los acreedores²³.

A los pocos días de dictado el pronunciamiento comentado la Corte volvió a expedirse en un planteo que guarda cierta similitud. Frente a una sentencia confirmatoria del Tribunal Fiscal de una determinación de oficio, el contribuyente recurrió la sentencia, elevándose las actuaciones a la cámara federal del fuero. Por su parte, el fisco hizo la presentación para verificar el crédito fiscal ante el juzgado de la Ciudad de Santa Fe donde tramitaba el concurso del contribuyente. La cámara resolvió remitir la causa al juzgado civil y comercial, lo cual fue apelado por el organismo fiscal.

Llegadas las actuaciones a la Corte Suprema, se recordó que en aquellos casos donde una causa se encuentra con apelación consentida ante un tribunal de alzada, es éste quien debe intervenir en los recursos pendientes; de ese modo el fuero de atracción sólo podría operar luego de la intervención de la cámara federal y, de confirmar ésta la sentencia del tribunal administrativo, operaría el mismo²⁴.

En relación a esta temática es de advertir que el alto tribunal –con una ajustada mayoría– reconoció la competencia de la Cámara Nacional en lo Contenciosoadministrativo Federal, y no la del juzgado donde tramitaba el concurso del deudor, argumentando que en el precedente “Supercanal” se había diferenciado el supuesto allí examinado –verificación del crédito por parte del fisco– de los invocados para negarle operatividad, esto es, inexistencia de promoción de acción o ejecución fiscal contra el concursado, o simplemente la presencia de una

²² CSJN – “Fisco Nacional Argentino s/ incidente de verificación de crédito en autos: `Cosimatti, Gregorio C s/ conc. merc. Prev.`, 09/04/1987.

²³ CSJN – “Supercanal SA s/apelación IVA”, 02/06/2003.

²⁴ CSJN – “Gauchat, Enrique Pedro (TF 11648) c/ DGI s/recurso extraordinario”, 04/07/2003.

impugnación de la determinación de oficio por el síndico del concurso. En dicha ocasión el fisco no se había insinuado en el pasivo concursal²⁵.

Ahora bien, en la causa “Gauchat” –comentada más arriba–, una vez sorteada la cuestión acerca de la competencia de los tribunales intervinientes, el expediente nuevamente llegó a instancias de la Corte Suprema de Justicia de la Nación, en razón de que el superior tribunal de la provincia de Santa Fe desestimó la queja deducida por la AFIP. Concretamente se declaró la inadmisibilidad de determinados créditos fiscales verificados en el concurso del deudor, los cuales surgían de una determinación de oficio confirmada por el Tribunal Fiscal de la Nación y la Cámara Nacional en lo Contenciosoadministrativo Federal. El organismo fiscal planteó un recurso de inconstitucionalidad local contra la sentencia de la Cámara Civil y Comercial que había confirmado la sentencia del a quo, cuyo rechazo permitió acceder al máximo tribunal provincial y ulteriormente a la corte federal. En lo sustancial, el argumento recursivo se basó en el apartamiento de la doctrina sentada en los precedentes “Hilandería Lujan” y “Casa Marroquín”.

La Corte Suprema revocó la sentencia recurrida afirmando que el rechazo al recurso de inconstitucionalidad, sin resolver la cuestión relativa a la articulación de las atribuciones de los jueces del fuero concursal con las disposiciones de la ley tributaria, no constituía un acto jurisdiccional válido. Más aún cuando a la fecha de su dictado se había fallado en la causa “Supercanal”, análoga en cuanto a la tramitación coetánea de una apelación consentida y el pedido de verificación en el concurso del deudor²⁶.

Pero además de las ejecuciones fiscales, las determinaciones de oficio y los procedimientos que se sustancian ante el Tribunal Fiscal de la Nación y la Cámara Nacional en lo Contenciosoadministrativo Federal, la operatividad del fuero de atracción se proyecta a los procesos judiciales que tienen lugar cuando los contribuyentes impugnan la validez del acto administrativo de alcance particular a través del cual la administración tributaria confirma la determinación de oficio.

Una situación de ese tipo tuvo lugar en la provincia de Salta, cuando el sujeto concursado –previa deducción del recurso de reconsideración previsto en el artículo 76, inciso a) de la ley 11683– atacó la resolución que confirmó la determinación impositiva ante el juzgado federal correspondiente, el cual se declaró incompetente y remitió las actuaciones al Juzgado de Primera Instancia de Concursos, Quiebras y Sociedades donde tramitaba el proceso concursal. Luego de que la AFIP apelara la resolución, y de que la misma fuera confirmada por la alzada, llegó el turno de que la Corte Suprema entendiera en el planteo.

La sentencia dispuso que resultaba competente el tribunal del concurso, y que el fuero de atracción opera aún tratándose de procesos que correspondieren al fuero federal y sea cual fuere la causa que determine su jurisdicción. Además ponderó que el organismo fiscal había iniciado el pedido de verificación del crédito fiscal, lo cual demostraba la estrecha vinculación de ambos trámites.

Finalmente, siendo que la recurrente argumentó que el fuero de atracción no resultaba operativo cuando el deudor revestía el carácter de actor, sostuvo que si bien la concursada había promovido la causa, la acción constituía el ejercicio de una vía de revisión en sede judicial de la decisión administrativa que determinó la existencia del crédito cuyo cobro se pretendía²⁷.

Distinta fue la decisión recaída en un planteo que guarda similitud parcial con el analizado recientemente²⁸. Ante el inicio de un proceso judicial con objeto en la anulación de sendas resoluciones de la AFIP que ratificaron determinaciones impositivas, la Cámara Federal de

²⁵ CSJN – “Alba Cía Arg. de Seguros SA (TF 10823-A) c/DGA”, 23/03/2010.

²⁶ CSJN – “FIMACO SA s/concurso preventivo-incidente de revisión promovido por AFIP”, 19/04/2011. La apelación originaria ante el Tribunal Fiscal de la Nación la realizaron FIMACO SA y sus socios, entre ellos Pedro Enrique Gauchat; dichas actuaciones –que tramitaron en la Sala A– fueron acumuladas, identificándose en lo sucesivo como “Gauchat, Enrique Pedro s/apelación”.

²⁷ CSJN – “Baterplac SRL c/AFIP s/contenciosoadministrativo”, 18/09/2007.

²⁸ CSJN – “Martínez, Juan José c/AFIP-DGI s/impugnación acto administrativo”, 07/12/2010.

Apelaciones de Bahía Blanca confirmó la resolución por la cual el inferior se había declarado incompetente y remitido las actuaciones al juzgado donde tramitaba el concurso preventivo del contribuyente. Para ello se basó en lo resuelto en la causa “Baterplac”. A su turno, el magistrado que entendía en el concurso se declaró incompetente, sosteniendo que era de aplicación la doctrina sentada por la Corte Suprema en los precedentes “Hilandería Lujan”, “Casa Marroquín” y “Gregorio Cosimatti”.

Frente a este conflicto negativo de competencia el tribunal cimero resolvió que debía continuar entendiendo en la causa el juzgado federal toda vez que, a diferencia de la realidad fáctica que definía el planteo del antecedente “Baterplac”, la verificación del crédito había sido desestimada, ordenando el juez del concurso que la decisión del recurso de revisión articulado por la DGI quedaba supeditada a la existencia de sentencia firme en la causa contenciosoadministrativo.

Pero además de ello, en consonancia con lo expuesto por la Procuración General de la Nación, la Corte afirmó que el concursado revestía el carácter de actor y que el fuero de atracción del concurso sólo opera en forma pasiva. Para ello se remitió a un precedente que tuvo lugar en la provincia de Corrientes en el cual el concursado había promovido una acción de amparo contra la Secretaría de Agricultura, Ganadería, Pesca y Alimentos y, frente a un conflicto negativo de competencia entre el juzgado federal y el civil y comercial de la provincia, el máximo tribunal resolvió que resultaba competente el primero, puesto que el fuero de atracción funciona en forma pasiva, es decir respecto de las acciones iniciadas contra el concursado pero no respecto de las que éste pudiere promover²⁹.

Consideraciones finales

Hemos podido ver que la activación del fuero de atracción repercute directamente en el derecho tributario en general, y en el procedimiento tributario en particular.

La mayor incidencia se patentiza en la competencia de los tribunales intervinientes, distinguiéndose aquellos que entienden en materia tributaria de los que lo hacen en el régimen concursal y/o falencial.

A lo largo de este trabajo exhibimos los distintos momentos en los que la apertura del concurso del contribuyente gravita en la función recaudatoria de la administración fiscal; en otras palabras, dependiendo de la realidad fáctica que identifique a la relación jurídico-tributaria que vincula al fisco con el contribuyente, conllevará a que el fuero de atracción incida de un modo u otro en la actuación del organismo.

Las coyunturas a las que nos referimos son las siguientes: proceso de ejecución fiscal; procedimiento de determinación de oficio ante el propio organismo recaudador; procedimiento en el ámbito del Tribunal Fiscal de la Nación; proceso judicial ante la Cámara Nacional de Apelaciones en lo Contenciosoadministrativo Federal; recurso administrativo de reconsideración, y demanda judicial contra un acto administrativo de alcance particular.

Examinemos cómo influye en cada uno la activación del fuero de atracción de la ley 24522. No ofrece inconvenientes la apertura del concurso preventivo en relación al proceso de ejecución fiscal contra el concursado; el mismo se suspende y es atraído al juzgado donde tramita el proceso universal. Ello surge claramente del artículo 21 de la ley 24522, el cual no contempla ninguna excepción a tal regla.

Si la apertura del concurso tiene lugar encontrándose en trámite un procedimiento determinativo de la obligación tributaria, en función del precepto mencionado recientemente, no debiera suspenderse este último ni radicarse en juzgado alguno. Además de ello cabe recordar que la doctrina mayoritaria interpreta el concepto “juicio” en un sentido estricto, esto es, limitado únicamente a las causas que se ventilan en los juzgados y tribunales que forman parte del Poder Judicial.

²⁹ CSJN – “Tomás Arias SA, Indus. Comerc. Financ. y Mandataria c/Secretaría de Agricultura, Ganadería, Pesca y Alimentos-Ministerio de Economía Nacional s/amparo”, 18/10/2006.

A igual conclusión arribamos –siguiendo la interpretación descripta– si el procedimiento tiene lugar ante el Tribunal Fiscal de la Nación; observemos que se trata de un tribunal que no forma parte del Poder Judicial de la Nación. En este aspecto, al sostener la Corte Suprema en “Supercanal” que las actuaciones que se encontraban en curso ante el Tribunal Fiscal resultaban alcanzadas por el fuero de atracción, se apartó de la tesis mencionada, equiparando a dicho tribunal con los que integran el Poder Judicial de la Nación.

Luego, si la contienda tributaria se encuentra en curso ante la cámara federal del fuero la realidad es otra; aquí no hay dudas de que estamos en presencia de un “juicio” en sentido estricto. Por esta razón, no cabrían argumentos para negar operatividad al fuero de atracción. Siguiendo la jurisprudencia del máximo tribunal dos advertencias se imponen: la primera es la solución brindada en “Gauchat”, donde dispuso que si bien procedía el fuero de atracción, sería luego de la intervención de la cámara que entendía en el planteo; la segunda lo resuelto en “Alba Cía Argentina de Seguros”, en el sentido de que era competente la cámara federal, y no el juzgado donde tramitaba el concurso del contribuyente, por cuanto –a diferencia de “Gauchat”– el fisco no había verificado su crédito. Consideramos que esto último es razonable, toda vez que, de acuerdo a la actual redacción de los artículos 21 y 56 de la ley 24522, la verificación del crédito es una de las opciones con que cuenta el acreedor; si optara por continuar con el trámite del juicio de contenido patrimonial –y de conocimiento– ante el tribunal de su radicación originaria no operaría el fuero de atracción.

Otra situación que se puede presentar es que el contribuyente apele la determinación de oficio a través del recurso de reconsideración previsto en la ley 11683. Durante la sustanciación del expediente administrativo a que el mismo da lugar no se aplica el fuero de atracción, por idénticos motivos que los explicados respecto del procedimiento de determinación de oficio. Empero, la situación variaría si el administrado impugnara la validez de la resolución que puso fin a aquel procedimiento, a través de una demanda ante el juez con competencia federal o contenciosoadministrativo federal de la Capital Federal; en tal hipótesis no hallaríamos ante un proceso netamente judicial.

En este último supuesto el fisco podría emitir boleta de deuda e insinuarse en el pasivo concursal, supuesto que, de conformidad con lo dispuesto en el artículo 21 y concordantes de la ley 24522, habilitaría la activación del fuero de atracción: fallo “Baterplac”. Es de advertir que si bien la Corte se apartó de esta regla en la causa “Martínez”, ello se debió a una peculiar situación que se había presentado en la causa.

Finalmente, otro de los asuntos que trae consigo opiniones diversas es el relativo al carácter de “actor” del sujeto concursado, cuando decide apelar la resolución que determina de oficio la materia imponible y liquida el tributo.

Adelantamos ya nuestra opinión en el sentido de que el fisco siempre reviste el carácter de actor –sujeto activo en la relación jurídico-tributaria– a pesar de que el procedimiento ante el Tribunal Fiscal tenga origen en la apelación del contribuyente. Agregamos aquí que a igual resultado, y por idénticos motivos, se llega si el contribuyente opta por el recurso de reconsideración.

En este esquema la pregunta que surge es la siguiente: si el contribuyente promueve una demanda judicial con objeto en anular la resolución que confirmó la determinación de oficio (conf. art. 23, inc. a. de la ley 19549) ¿continúa detentando la calidad de actor el fisco o ahora pasaría a revestir tal carácter el contribuyente?, recuérdese que de la respuesta dependerá la operatividad del fuero de atracción, ya que los juicios en los que el concursado es actor no se ven atraídos al proceso universal.

Entendemos que frente a este escenario el carácter de actor lo tiene el fisco, ya que ese tipo de acción “constituye el ejercicio de una vía de revisión en sede judicial de la decisión administrativa” –“Baterplac”–. Si bien la Corte afirmó que el fuero de atracción opera en forma pasiva –“Martínez” y “Tomás Arias”–, interpretamos que en este tipo de procesos se debe ponderar que la causa de la acción es una determinación de oficio previa realizada por la administración fiscal.

Desde luego que si el contribuyente cumplimentara la intimación de pago y luego promoviera una acción de repetición, la apertura del concurso no alteraría el carácter de actor del contribuyente, siéndole inoponible el fuero de atracción.

Para concluir, advertirá el lector que en esta temática –como en general en todas las que se conjuga la aplicación de las leyes 11683 y 24522– la jurisprudencia y la doctrina son las encargadas de definir los alcances de varios conceptos; ello no se debe a que la legislación sea insuficiente o antigua, sino más bien a la complejidad resultante de montar los institutos propios de una norma –o disciplina– en el sistema instaurado en otra.

(*) El presente recoge parte de la disertación del autor en el Instituto de Finanzas y Derecho Tributario del Colegio de Abogados de San Isidro el 28 de septiembre de 2011.

(**) Abogado (UBA). Posgrado en Derecho Empresario Económico (UCA). Premaster en Problemática de la Empresa (Universidad Austral). Especialización en Procedimiento Tributario, en curso (UNLZ juntamente con CPCECABA). Docente en las materias “Teoría y Técnica Impositiva II”, Facultad de Ciencias Económicas (UBA); “Finanzas Públicas y Derecho Tributario”, Facultad de Derecho (UNLAM) e “Introducción a la imposición”, “Programa de Profundización en la Problemática de la Empresa (Premaster), Facultad de Derecho (Universidad Austral). Se desempeña en el Tribunal Fiscal de la Nación, Sala C, Vocalía de la 7° Nominación.